



UFRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIEL SILVA DE OLIVEIRA

**IFRS 15 E SEUS IMPACTOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS**

Rio de Janeiro
2019

DANIEL SILVA DE OLIVEIRA

**IFRS 15 E SEUS IMPACTOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS**

Monografia apresentada à
coordenação do curso de Graduação
em Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como parte dos requisitos
necessários à obtenção do certificado
de conclusão do curso.

Orientador: Prof. Natan Szuster

Rio de Janeiro
2019

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, sempre, tenho que agradecer aos meus pais, Joaquim Oliveira e Valéria Oliveira, e a minha irmã, Raquel Oliveira, por toda a paciência, carinho e dedicação durante esses anos de graduação. Foram peças fundamentais para minha escolha e exemplos que almejo seguir.

Aos meus avôs e avós, Eurico Viana (*in memorian*), Carlos de Oliveira (*in memorian*), Sônia Dias (*in memorian*) e Isaura Fernandes que sempre foram meu terceiro pilar em minha educação e estavam comigo quando possível.

Aos meus padrinhos, Amilcar Vara e Marcia Vara por todo o apoio, amor e companheirismo que carregarei durante minha vida toda.

Aos meus tios, Sérgio Dias e Elena Rodrigues, pelos inúmeros momentos de descontração e alegria que sempre me proporcionaram e me proporcionarão durante a vida, mas acima de tudo, de afeto.

Aos meus demais familiares, primos e amigos de toda a vida, obrigado por toda ajuda e amizade dedicada durante os anos. Às amizades formadas na UFRJ que levarei para toda a vida, a turma de 11.1, Clube dos 13, Paróquia (*in memorian*) e Sinagoga. Agradeço também à Atlética de Ciências Contábeis pelas amizades criadas, resenhas, eventos, jogos e viagens. Obrigado pelas memórias, cervejas, DCEs e Muricis. Vassouras ficará na memória.

Agradeço aos meus companheiros de trabalho da KPMG por me proporcionarem uma experiência ímpar de trabalho ético e conhecimento. Obrigado, Mestres.

Aos que não foram citados deixo o meu profundo agradecimento por tudo, pois cada pessoa contribuiu de alguma forma positiva, tanto na minha vida acadêmica, profissional e pessoal.

Sumário

- 1 Introdução
- 2 Referencial Teórico
 - 2.1 Aplicação do IFRS no Brasil
 - 2.2 O que é receita e como ela é reconhecida?
 - 2.3 Nova norma IFRS – 15
 - 2.4 O modelo em 5 etapas
 - 2.5 Conclusão
- 3 Procedimentos de Metodologia
- 4 Desenvolvimento: Aplicação da Nova Norma IFRS - 15
 - 4.1 Identificar o contrato com o cliente
 - 4.2 Identificar as obrigações de desempenho
 - 4.3 Determinar o preço da transação
 - 4.4 Alocar o preço da transação as obrigações de contrato
 - 4.5 Reconhecer receita quando (ou como) a entidade satisfaz uma obrigação de desempenho
 - 4.6 Custos do Contrato
 - 4.7 Modificações no contrato
 - 4.8 Aplicação prática
 - 4.8.1 Oi. S.A.
 - 4.8.2 Telefônica Brasil S.A.
- 5 Conclusão
- 6 Referências bibliográficas

RESUMO

De Oliveira, Daniel Silva – IFRS 15 e seus impactos sobre as Demonstrações Financeiras. Rio de Janeiro, 2019. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2019.

O principal objetivo desse estudo é trazer de forma mais clara as mudanças e os principais impactos ocorridos pela publicação da norma IFRS³ 15 – Receita de Contrato de Clientes, no qual se refere ao reconhecimento, cálculos e futura divulgação da receita de uma empresa. É possível verificar que a norma tem por objetivo central de definir quando e por qual valor a receita deverá ser reconhecida. Como forma de definição de objetivo, passa a se basear em um modelo de cinco etapas, onde o reconhecimento da receita só ocorre quando existe a transferência da responsabilidade dos bens ou serviços para o cliente que adquiriu o bem ou um serviço pelo valor estipulado pela entidade. Através da pesquisa de exploração, certificou-se que importantes mudanças nos aspectos operacionais da entidade serão requeridas para tal adaptação, dentre as quais pode-se destacar (1) sistemas e processos internos; (2) covenants bancários; (3) KPI's; e (4) habilidade de pagar dividendos, assim como será fundamental a comunicação entre as principais áreas da entidade afetadas pela norma.

Palavras Chave: IFRS; Reconhecimento de Receita; POC; Método de Porcentagem Completa.

1. Introdução:

A receita é um dos itens mais significativos nas demonstrações financeiras, com isso, as novas exigências de divulgação qualitativa e quantitativa visam ajudar seus usuários a entender o momento, a natureza, o montante e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de seus contratos.

Todavia, é de extrema importância que o reconhecimento e a mensuração da receita seja feita de forma adequada, com o intuito de demonstrar o correto resultado da entidade.

A receita é um importante ponto quando da mensuração do desenvolvimento econômico de uma entidade por ser uma peça importante para a apuração do resultado líquido.

Reeditada em Dezembro de 1993 e é aplicável a períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 1995, a IAS 18 – Revenues trata dos requisitos contábeis para quando reconhecer a receita proveniente da venda de bens, honorários, juros, dividendos e royalties. Em 2012, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu no Brasil o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, elaborado com base na IAS 18, tendo por objetivo principal, determinar como a entidade deve reconhecer, mensurar e divulgar as informações relacionadas as receitas para os usuários das Demonstrações Financeiras.

Contudo, em 2014, o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade – IASB, juntamente com o Comitê de Normas de Contabilidade Financeira dos EUA – FASB, emitiu uma nova norma a respeito do reconhecimento de receitas, o IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes (*Revenue from contracts with customers*). Esta norma, que começou a vigorar a partir de 2018, substituiu a maior parte das orientações existentes sobre o tema.

As entidades passaram a aplicar um modelo de cinco etapas para determinar quando reconhecer a receita, e por qual valor. O modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando, ou conforme, uma entidade transfere

o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber.

Um dos objetivos dessa publicação é trazer uma melhor comparabilidade e maior consistência nas práticas adotadas nos dias de hoje entre diferentes setores, mercados de capitais e jurisdições, além de também corrigir deficiências já encontradas nas normas que a antecedem. Logo, a união das normas vigentes em apenas uma publicação, ajuda a diminuir a complexidade na aplicação das regras de reconhecimento de receita, com a redução, principalmente das interpretações que existem sobre o tema.

Os novos requerimentos trazidos pela IFRS 15, em nosso país, puderam afetar as empresas de diversas formas. Todas as entidades precisam avaliar a extensão do impacto que a nova norma traz, de modo que possam abordar implicações em seus negócios, como por exemplo, alterações nas características e modelos de contratos, sistemas e processos, conformidade com cláusulas de dívida e programas de remuneração variável aos empregados.

A partir dessa constatação, a presente pesquisa tem abordagem qualitativa com método exploratório e bibliográfico, levando em consideração as discussões, críticas e análises já divulgadas e validadas no mercado nacional e internacional através das principais empresas de auditoria do mundo.

O trabalho irá apresentar de forma exemplificada as principais mudanças e impactos ocorridos graças a emissão da IFRS 15, em diversos setores econômicos.

Este está estruturado em introdução, referencial teórico, baseado nas publicações existentes sobre o tema, desenvolvimento, o qual tem por objetivo ilustrar a aplicação da norma e por fim, as considerações finais sobre o assunto abordado.

2. Referencial teórico

2.1. Aplicação do IFRS no Brasil

A convergência contábil mundial para a qual se caminhou nos últimos anos trouxeram vantagens para as empresas e suas demonstrações financeiras, mas também um gama enorme de desafios a todo o mercado junto com suas mudanças, principalmente aos contadores, auditores e órgãos reguladores, que com a promulgação da lei 11.638/07, viram o processo de conversão das normas contábeis adotadas no Brasil com o IFRS, ter início a partir de então (DELOITTE, 2008 p.2).

Martinelli, em 2015, esclareceu que a nova lei mudou uma série de dispositivos da conhecida Lei das Sociedades por Ações, a lei 6.404/76, demonstrando que não haveria mais retorno para esta transição no país, que culminou em 2010 com a aplicação obrigatória de todos os pronunciamentos contábeis emitidos até então. Foi neste mesmo ano que todas as empresas brasileiras tiveram que enfim se adaptar ao novo padrão contábil.

Entretanto, não se pode entender que a convergência das normais brasileiras ao IFRS seria somente uma questão de obrigatoriedade, a Deloitte (2014, p.2) comenta que com todas as mudanças, pode-se enxergar uma imensa oportunidade do Brasil se integrar à nova linguagem internacional da contabilidade, que, entre outros objetivos, facilitará a leitura das demonstrações financeiras por parte dos investidores, dos órgãos reguladores internacionais, assim como de todos os demais agentes do mercado.

De acordo com EY (2010), os profissionais contábeis, tiveram problemas com adaptação, visto que até então o sistema contábil do país sempre sofreu forte influência do ambiente fiscal, que por sua vez é baseado em regras totalmente definidas. Já o IFRS tem sua base alicerçada em princípios, dando ênfase na substância econômica da operação, assim como no exercício do julgamento. Importante ressaltar que, com a obrigatoriedade da aplicação dos CPCs em 2010, deixaram de existir diferenças significativas entre as normas nacionais e as internacionais.

2.2. O que é receita e como ela é reconhecida?

Com o passar dos anos, houve diversas definições de receita até se chegar a uma conclusão. Em 1982, quando o IAS 18 – *Revenues* foi oficialmente publicado, a definição de receita era “a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período, originada no curso das atividades normais de uma entidade em função da venda de produtos, da prestação de serviços e da utilização por terceiros de recursos da entidade geradores de juros, royalties e dividendos”,

Em 1993, quando da revisão da IAS 18, tentou-se criar uma ligação entre a norma revisada e o Framework conceitual, trazendo o conceito de receita para “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionado às contribuições dos proprietários”, sendo este também o conceito adotado pelo CPC 30 – Receitas, emitido pelo CPC em 2009, revisado em 2012 e em vigor atualmente.

Com a emissão do IFRS 15, novas exigências de divulgação foram trazidas, conforme apontado pela Deloitte (2014, p.3), e a partir de então a atenção se voltou para os âmbitos quantitativos e qualitativos, tendo por objetivo principal o auxílio aos *stakeholders*, analistas do mercado e os demais usuários das demonstrações financeiras a entender a natureza, o montante, o momento e a dúvida em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

Sendo assim, fica claro que a norma não tem como objetivo redefinir o conceito de receita, visto que a IAS 18 e o CPC 30 trazem corretamente o conceito de receita, mas tem por finalidade determinar o momento adequado para o reconhecimento e o valor mais confiável possível pela qual a receita deverá ser reconhecida.

Ao comparar os modelos de reconhecimento de receitas pelas normas anteriormente em vigência (IAS 18 e IAS 11) com a nova norma (IFRS 15), identifica-se as seguintes diferenças detalhadas:

IAS 18 / IAS 11	IFRS 15
Modelos separados por: - Contratos de Construção; - Bens, serviços e uso de outros ativos que rendas juros, royalties e dividendos.	Único modelo para obrigações de desempenho: - Atendidas ou alcançadas ao longo do tempo; e - Atendidas ou alcançadas em um momento específico.
Foco em riscos e benefícios econômicos	Foco no controle
Orientação limitada sobre: - Acordo com vários elementos; - Contraprestação variável; e - Licenças.	Melhor orientação: - Segregação de elementos, alocação do preço da negociação, contraprestação variável, licenças, contratos de recompra e etc....

FIGURA 1 – Comparação do modelo de reconhecimento de receita.

Fonte: (Convecon 2015 p,18)

2.3. IFRS 15

A nova norma foi emitida juntamente com Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em conjunto com a CVM e CFC, divulgou, em junho de 2016, a audiência pública do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (*Revenue from Contracts with Customers*), que tem correlação com a IFRS 15, a nova norma do IASB sobre reconhecimento de receita substitui grande parte das normas em vigência que versam sobre o tema.

As normas e interpretações que foram substituídas são:

- IAS 18 – Receita
- IAS 11 – Contratos de Construção
- IFRIC 13 – Programas de Fidelização de Clientes
- IFRIC 15 – Contratos para Construção do Setor Imobiliário
- IFRIC 18 – Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes

- SIC 31 – Receita – Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade.

O IFRS 15 indica o tratamento contábil a ser utilizado para todas as receitas de contratos com clientes. As empresas que adotam contratos de fornecimento de bens e serviços junto a seus clientes deverão aplicar a norma, com exceção daqueles contratos que são tratados no escopo de outras normas IFRS já emitidas. Existe também a previsão de um modelo para mensuração e reconhecimento de ganhos e perdas ocorridos na venda de determinados ativos não financeiros, como por exemplo, equipamentos e propriedades.

O IFRS Foundation em seu IN5 informa que ambos os Comitês (IASB e FASB) decidiram desenvolver uma norma de receita conjunta com os objetivos de:

- i. Remover as inconsistências e deficiências percebidas nas normas existentes sobre reconhecimento de receitas;
- ii. Fornecer uma estrutura mais robusta para abordar questões sobre reconhecimento de receitas;
- iii. Melhorar a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receitas entre os setores, entidades que operam nesses setores, jurisdições e mercados de capitais;
- iv. Diminuir a complexidade da aplicação das regras de reconhecimento de receitas, reduzindo o volume de normas e interpretações sobre o assunto; e
- v. Fornecer informações mais úteis para os usuários com base em novas exigências de divulgações.

A nova norma é aplicada a contratos relacionados a entrega de bens ou serviços para um cliente, exceto quando estes contratos envolvem os seguintes itens:

Contratos de Arrendamentos Mercantis;

Contratos de Seguros;

Instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações que estão no âmbito das normas: IFRS 9 – Instrumentos Financeiros; IFRS 10 – Demonstrações Financeiras consolidadas; IFRS 11 – Acordos Conjuntos; IAS 27 – Demonstrações Financeiras individuais; e IAS 28 – Investimentos Associadas – Joint-Ventures.

Troca de bens não monetários entre partes de uma mesma linha de negócios realizadas com a finalidade de facilitar vendas a clientes e potenciais clientes.

Um contrato com um cliente pode estar parcialmente dentro do alcance da nova norma e parcialmente dentro do alcance de outra norma contábil – por exemplo, um contrato de arrendamento de um ativo e a manutenção dos equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e os serviços de tesouraria. Para facilitar o profissional na definição sobre a aplicação ou não do IFRS 15, foi criado o fluxograma abaixo:

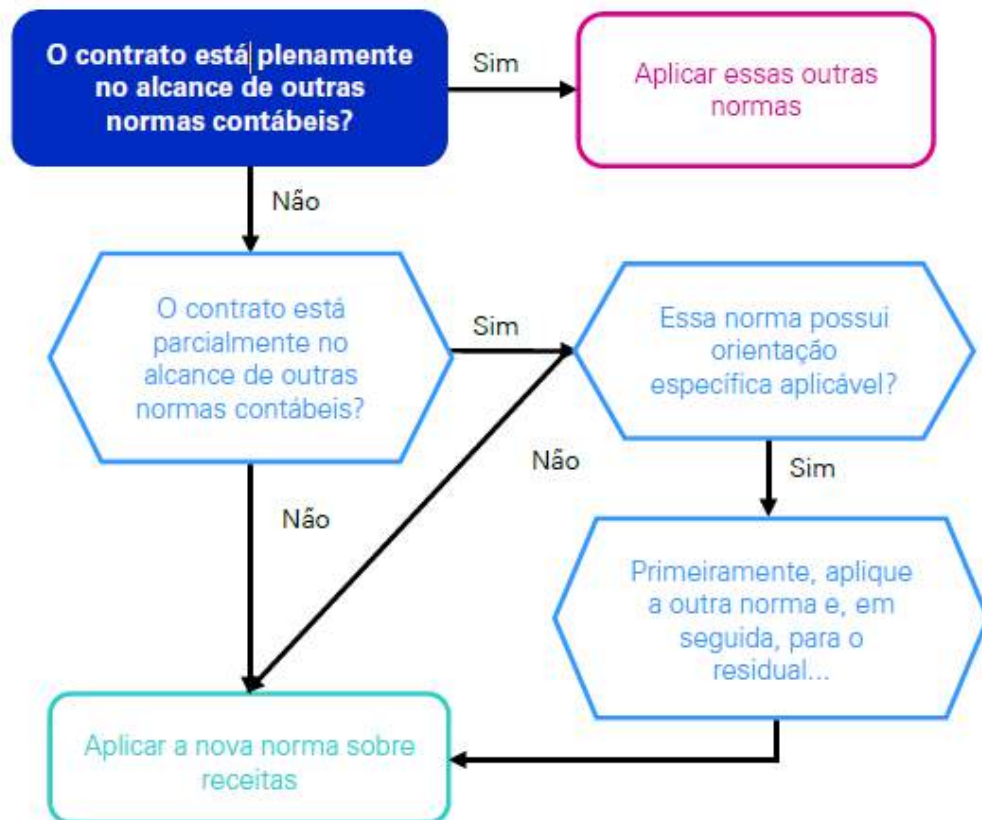


FIGURA 2 – Fluxograma de decisão para aplicação ou não do IFRS 15

Fonte: KPMG (2016, p.7)

A IFRS 15 passou a vigorar em 1º de janeiro de 2018, quatro anos depois de sua aprovação, isto fez com que o mercado brasileiro deixasse para discutir, de maneira mais acentuada seus efeitos, somente a partir de 2016. A necessidade de avaliar os possíveis impactos da IFRS 15 atingirá todas as empresas, até mesmo as empresas onde o impacto é considerado baixo. Para isso, será importante documentar tal análise, avaliar possíveis impactos em processos e controles internos e também em *disclosure* das demonstrações financeiras.

Mesmo após dois anos de sua divulgação, a norma ainda continua gerando muita discussão no mercado brasileiro, o que gera uma grande preocupação sobre o nível de conhecimento por parte dos profissionais que atuam na área contábil.

A KPMG realizou uma pesquisa com empresas de diversos setores e com diferentes estruturas, para ter conhecimento do nível de conhecimento do mercado. Abaixo os resultados obtidos através da pesquisa:

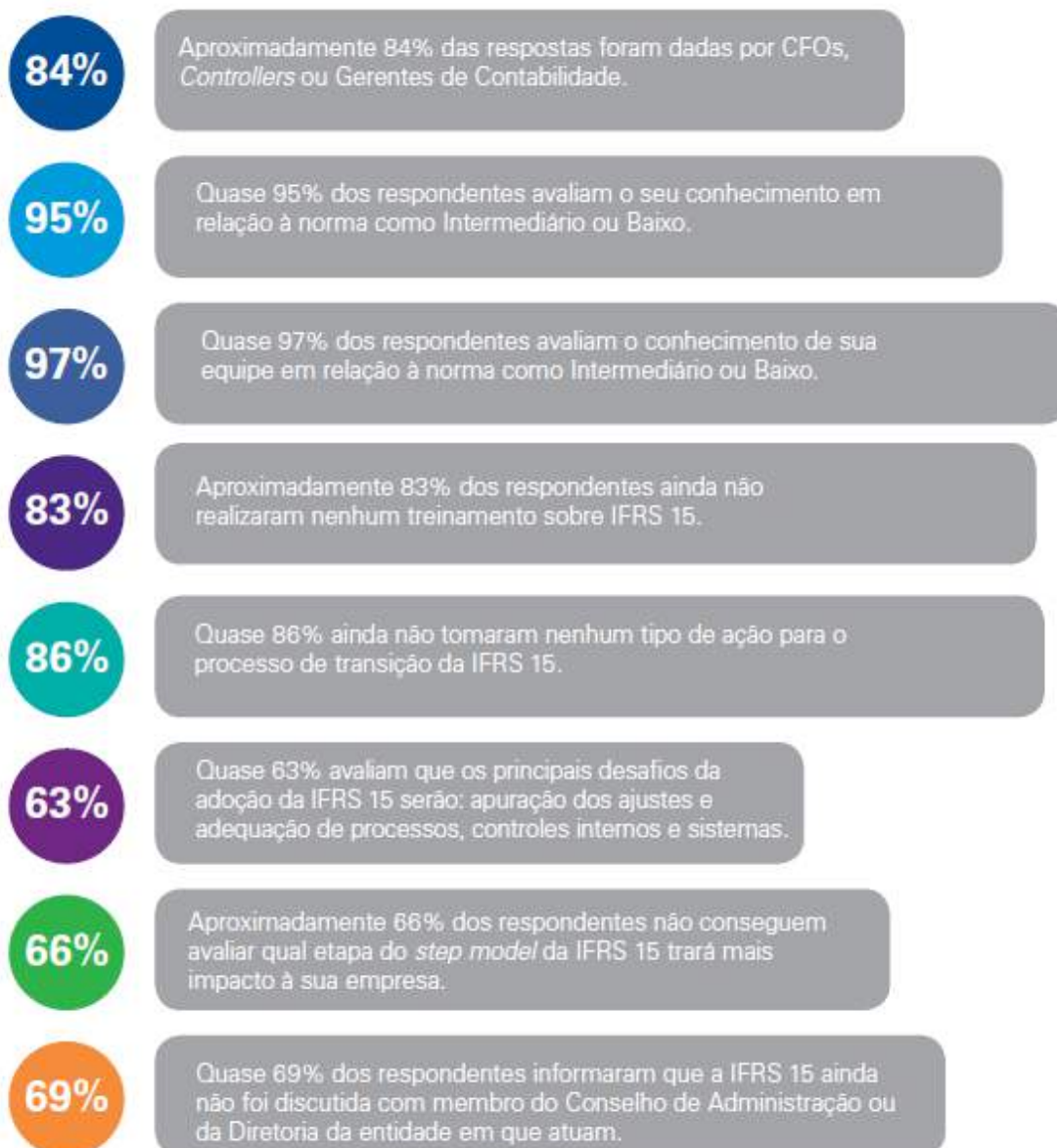


FIGURA 4 – Pesquisa de nível de conhecimento – IFRS 15

Fonte: (KPMG 2016. P,8)

2.4. O modelo em 5 etapas

As empresas aplicam o modelo de cinco etapas para determinar quando a receita deverá ser reconhecida, e qual será o valor adequado. Segundo KPMG (2016 p,4), este modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma entidade transfere o controle de bens ou serviços para os

clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber. Se determinados critérios forem cumpridos, a receita é reconhecida:

- I. ao longo do tempo, de forma a refletir o desempenho da entidade;
ou
- II. determinado momento no tempo, quando o controle dos bens ou serviços é transferido para o cliente.

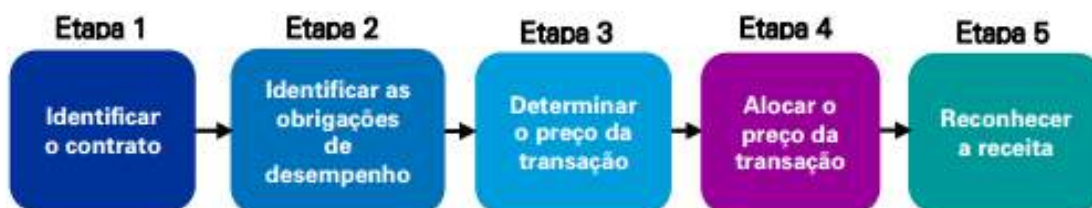


FIGURA 5 – Cinco etapas para reconhecimento de receita – Modelo Padrão

Fonte: (KPMG 2016. p,4)

O princípio básico do modelo 5 etapas, é de que as entidades devem reconhecer as receitas para demonstrar a transferência dos bens ou serviços prometidos em contrato aos clientes. Logo, o montante da receita reconhecida deverá refletir a contraprestação que elas esperam receber pela troca.

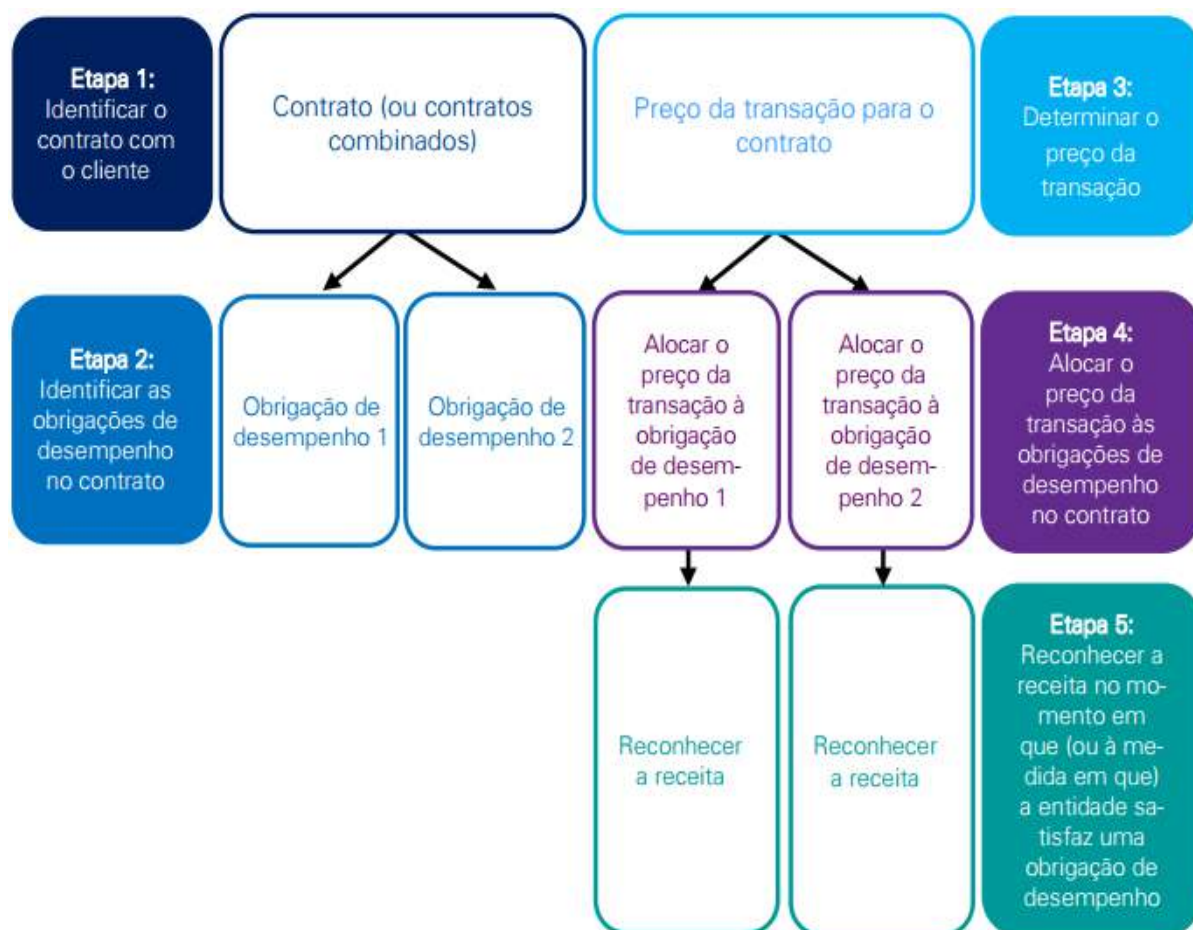


FIGURA 6 – Princípios do IFRS 15 em 5 passos

Fonte: (KPMG 2016 p,9)

2.5 Conclusão

Como pode ser observado, a aderência do IFRS 15 no mercado brasileiro ainda se encontra em grande defasagem, devido à falta de conhecimento aprofundado na norma. O que leva os dirigentes e empresários a profissionalizarem suas equipes para atenderem às exigências contábeis, deixando sem escolha a contratação de um serviço de consultoria para a aplicação e divulgação das demonstrações financeiras.

3. Procedimentos de metodologia

Esta seção apresenta os passos seguidos para elaboração da pesquisa, classificada como exploratória. Quanto aos procedimentos adotados para a coleta de dados, foi utilizada a pesquisa bibliográfica assim como a criação de

classificações para a análise. Já para a abordagem do problema, tipifica-se como uma abordagem de pesquisa qualitativa.

Ainda é escassa a quantidade de materiais publicados que tratam das novas normas do IFRS 15, este artigo trata de informações que precisam de melhor esclarecimento, justificativas ou explorações no campo de conhecimento.

Os dados desta pesquisa foram coletados através de pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias, totalizando uma quantidade considerável de material que foram estudados. Logo, foram realizadas análises aprofundadas em informações baseadas no tema que foram publicadas em sites das 4 grandes empresas de auditoria, órgãos reguladores nacionais e internacionais, livros e estudo realizados pela convenção de profissionais de contabilidade do estado de São Paulo. As ferramentas foram encontradas e utilizadas, afim de dar o suporte necessário no andamento do exame e aprimorar a análise da nova norma do IFRS 15 em questão.

O estudo da norma IFRS 15 e todas as análises realizadas durante o trabalho tiveram por objetivo principal identificar os atributos e características do IFRS 15 e seus principais impactos tanto quanto na implementação do modelo de 5 etapas citado na norma como na aderência da norma em si pelo os principais segmentos afetados e profissionais da contabilidade, ou seja, na mensuração, reconhecimento e posterior divulgação em notas explicativas e em, e afetas ao adotar o modelo.

4. Aplicação da norma IFRS 15

4.1 Identificar o contrato com o cliente

O primeiro passo a ser seguido, para aplicar o modelo da nova norma, é a identificação do contrato, para fornecimento de bens ou serviços para o cliente. A norma defini o contrato como um acordo entre ambas as partes (fornecedor e cliente). Sendo assim, qualquer contrato que crie direitos e obrigações exigíveis se enquadram na norma. Os contratos podem ser escritos, verbais ou implícitos por práticas comerciais usais da entidade.

Com a nova norma, as entidades aplicam o modelo de reconhecimento se, no início de um contrato, for “provável” que elas receberam a parte na qual tem o direito. Sendo assim, as entidades consideram a capacidade e a intenção do cliente, que inclui avaliar a capacidade de pagamento do contrato quando for

devido. O critério evita que as entidades apliquem o modelo de receita para contratos problemáticos e façam o reconhecimento da receita e uma grande perda por redução ao valor recuperável ao mesmo tempo.

4.2 Identificar as obrigações de desempenho

Em um contrato com um cliente, as empresas identificam cada promessa de entrega de um bem ou prestação de um serviço. Se os bens ou serviços são distintos, as promessas são obrigações de desempenho e são contabilizados separadamente. Um bem ou serviço prometido é distinto se preencher os dois critérios a seguir.

- O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para o ele.
- A promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço para o cliente é separadamente identificável de outras promessas do contrato.

O principal objetivo ao avaliar se um bem ou serviço prometido pode ser identificado separadamente, é determinar se a natureza da entidade, de acordo com o contrato realizado entre as partes, é transferir individualmente bens e serviços para o cliente, ou transferir um produto combinado em que os bens e serviços sejam insumos.

O principal objetivo desse passo, é facilitar a identificação das obrigações de desempenho, os contratos com maior complexibilidade são os de: Construção; *Software*; terceirização; fornecimento de energia.

Como exemplo fictício de identificação das obrigações de desempenho, apresenta-se a venda de um equipamento pela entidade A para a entidade B incluindo a instalação do equipamento.

Neste caso o equipamento fornecido pela entidade B é um item distinto do contrato assim como o serviço de instalação. Logo ambos configuram obrigações separadas de desempenho.

4.3 Determinar o preço da transação

A etapa de determinação do preço da transação é uma das mais importantes neste modelo de reconhecimento de receita, visto que o valor da transação é exatamente o montante da contraprestação que a entidade tem o direito em troca da transferência de bens ou serviços para um cliente e também reconhecido como receita à medida que essas mesmas obrigações sejam satisfeitas.

O preço da transação pode ser um montante fixo, mas às vezes pode incluir um montante variável ou uma contraprestação que não seja dinheiro. O preço da transação também é ajustado pelos efeitos do valor temporal do dinheiro se o contrato inclui um significativo componente de financiamento e por qualquer montante a pagar ao cliente.

Com base nesse conceito, e para facilitar o entendimento, utilizaremos como exemplo uma empresa de venda de materiais de escritório incluída no escopo do IFRS 15, têm-se uma venda para uma instituição de ensino no valor total de R\$ 5.500,00 em produtos. Depois da avaliação de capacidade de pagamento do cliente para com o contrato, a entidade espera que seja concedido um desconto de 10% sobre o valor cobrado, visto que o desconto já foi concedido em transações anteriores. Posteriormente, a empresa fornecedora de materiais de escritório vende para um escritório de advocacia o mesmo montante de R\$ 5.500,00 em bens e espera que o valor integral da venda seja recebido. Porém, após realizar a avaliação da situação financeira do cliente que adquiriu os bens, descobre a probabilidade de receber apenas 80% do valor que foi cobrado.

Com esses dois casos em discussão frente a norma, é possível chegar a certeza que apenas a instituição de ensino se enquadra na determinação de preço de acordo com o IFRS 15, visto que nessa situação a empresa fornecedora realiza a antecipação quanto a possibilidade de receber uma quantia menor do que a prometida pelo cliente, isto é, concede um desconto de acordo com o histórico de compras do cliente. Para o caso do escritório de advocacia, havendo evidências de que a receita já reconhecida não será cobrável em valor total, perdas do valor recuperável do ativo deverão ser reconhecidas distintamente como uma despesa no resultado do exercício da entidade.

4.4 Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho do contrato

Após a especificação do preço na 3ª etapa, essa etapa determina como o preço de transação deverá ser alocado entre as diferentes obrigações de desempenho identificadas na 2ª etapa.

As entidades afetadas pela nova norma devem considerar se os seus sistemas de processo estarão prontos para alocar o preço da transação de acordo com os requerimentos mencionados na norma. Está poderá ser umas das áreas de mudanças com mais impactos para algumas empresas que serão afetadas pelo IFRS 15.

Afim de exemplificar melhor essa etapa do processo, apresenta-se um caso em que uma empresa de terceirização de serviços que realizou um contrato de prestação de serviço gerais durante 1 ano pelo montante de R\$ 3.000 por mês. A empresa prestadora do serviço, ofereceu ao cliente 15% de desconto para adquirir também o serviço de copeiro. No entanto, no mesmo período lançou uma campanha de publicidade em seu website oferecendo um desconto de 5% para qualquer cliente que fizesse adesão a seu serviço de copeiro por contratos de no mínimo 2 anos. Verificou-se que o preço da venda do serviço de copeiro para o período de 1 ano é de R\$ 40.000, e que devem ser pagos antecipadamente. A entidade prestadora de serviço estima também que exista uma probabilidade de 60% de que novos clientes irão optar pela campanha publicada no site e assume que não há elementos de financiamento com grande importância nesses contratos.

Ao aplicar os conceitos caracterizados na norma para esta etapa, o preço de transação que deveria ser registrado à obrigação de desempenho do serviço de copeiro seria de R\$ 2.250,00, conforme calculo demonstrado abaixo:

INFORMAÇÕES PARA CÁLCULO

- (1) Serviços Gerais anual - R\$ 36.000,00 (R\$ 3.000,00 x 12 meses)
- (2) Serviço de Copeiro pago anual - R\$ 40.000,00
- (3) Desconto para cliente específico - 15%
- (4) Desconto publicado em site - 5%
- (5) Probabilidade de adesão - 60%

(6) 1º Cálculo:

$$(2) \times ((3)-(4)) \times (5) =$$

$$\text{Lê-se: R\$ 40.000,00} \times 10\% \times 60\% \Rightarrow \underline{\underline{\text{R\$ 2.400,00}}}$$

2º Cálculo:

$$(1) \times (6) / (1) + (6)$$

$$\begin{array}{l} \text{Lê-se: } \frac{\text{R\$ 36.000,00} \times \text{R\$ 2.400,00}}{\text{R\$ 36.000,00} + \text{R\$ 2.400,00}} \Rightarrow \frac{\text{R\$ 86.400.000,00}}{\text{R\$ 38.400,00}} \Rightarrow \underline{\underline{\text{R\$ 2.250,00}}} \end{array}$$

FIGURA 7 - Cálculo da alocação do preço de transação às obrigações de desempenho

Utilizamos os dados para chegar ao resultado. Logo, a diferença encontrada entre o desconto de 15% para cliente específico e o desconto de 5% publicado em site que abrange todo o público em geral, foi de 10% e constitui um direito material, que deveria ser identificado com uma obrigação de desempenho separada. O valor da transação deveria estar entre a prestação de serviços gerais e a opção de prestação de serviço de copeiro tendo por base o seu preço de venda individual. Como a venda ocorre com uma grande frequência, não houve preço de venda individual diretamente observável para este direito material. Sendo assim, a entidade deve então estimar o seu preço de venda individual, que de acordo com o 1º cálculo seria de R\$ 2.400,00. Toda via, o objetivo é refletir o desconto que o cliente poderia receber sem exercer a opção e a probabilidade de exercer esta opção.

4.5 Reconhecer receita quando (ou como) a entidade satisfaz uma obrigação de desempenho

A última etapa do processo é determinar, para cada obrigação de desempenho, quando a receita deverá ser reconhecida. A entidade reconhece a receita quando (ou como) satisfaz uma obrigação de desempenho ao realizar a transferência de um produto ou serviço prometido a um cliente, ou seja, quando o cliente obtém o controle do produto ou serviço. Diferente da IAS 8 que faz distinção de reconhecimento de receita para venda de bens ou prestação de serviços, a norma IFRS 15 não realiza essa distinção, mas inclui orientações específicas e exemplificadas de quando reconhecer uma receita em período específico (tipicamente de promessas de transferir mercadorias a um cliente) e quando reconhecê-la ao longo do tempo (tipicamente de promessas da conclusão de um serviço para um cliente). A entidade avalia se transfere o controle ao longo do tempo, utilizando os seguintes critérios.

	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida em que a entidade efetiva o desempenho.	Serviços rotineiros ou recorrentes.
2	O desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

FIGURA 8 – Critérios de avaliação de reconhecimento de receita ao longo do tempo. Fonte: (KPMG 2016 p,21)

Após a avaliação, se um ou mais dos três critérios for atendido, logo a entidade deverá reconhecer a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor demonstre o seu desempenho. A entidade poderá utilizar um método de saída (unidades produzidas) ou o um método de entrada (custos incorridos ou horas de trabalho). Tendo por objetivo principal, refletir o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente. Caso contrário, onde nenhum dos critérios for atendido, a entidade deverá reconhecer a receita no momento em que transfere a responsabilidade do bem ou serviço para o cliente.

Ao realizar o estudo e a aplicação da norma nesta última etapa, entende-se que o honorário fixo de um contador pago antecipadamente deve ser reconhecido ao longo do tempo de direito da franquia dos serviços prestados, por outro lado uma pessoa física realiza a compra de uma televisão em uma loja de eletrodomésticos e aguarda a entrega da TV, a loja só poderá reconhecer essa receita quando for realizada a entrega da televisão para o cliente.

As entidades precisam reavaliar se com base nos novos critérios e orientações específicas para licenças o reconhecimento da receita acontecerá ao longo do prazo ou em determinado momento. Seus sistemas, processos e controles podem precisar de alterações para atender os critérios impostos pela norma e qualquer eventual mudança no momento do reconhecimento da receita.

4.6 Custos do contrato

O IFRS 15 apresenta além das 5 etapas de reconhecimento de receita, a norma oferece orientações sobre a contabilização dos custos incrementais de obtenção de um contrato e certos custos incorridos para cumprir um contrato.

O maior desafio encontrado neste item é a possibilidade de mudança no montante dos custos capitalizados. O requerimento de capitalizar os custos de obtenção de um contrato será uma mudança para as entidades que atualmente lançam esses custos como despesas. A aplicação desse requerimento pode também ser complexa, especialmente para entidades com muitos contratos e diversos termos contratuais e estruturas de comissão.

Com o objetivo de clarificar esta etapa, supõem-se a existência de uma empresa que ganhou uma licitação para construir o hospital de uma cidade. O contrato tem duração de 2 anos. A entidade contratada, por sua vez, teve que

incorrer de alguns custos para obter esse contrato, são esses: despesas de viagem e hospedagem de R\$ 4.000; honorários de consultoria profissional de R\$ 10.000; bônus pago para a equipe comercial por vencer a licitação de R\$ 6.000. Ao final, o total de custos incorridos para obtenção do contrato foi de R\$ 20.000.

A partir desse cenário e de acordo com os requerimentos e orientações apresentadas pela norma, a entidade deverá reconhecer apenas os honorários de consultoria profissional como um ativo pelos custos incrementais, uma vez que a empresa espera receber esse custo através de cobranças futuras pelo serviço prestado. A entidade entende que o bônus pago à equipe comercial e os custos de viagem e hospedagem teriam sido incorridos independentemente de a licitação ter sido ganha ou não. Importante salientar, entretanto, que como expediente prático, se a expectativa de duração do contrato for de um ano ou menos, os custos de aquisição podem ser reconhecidos como despesa em vez de capitalizados.

4.7 Modificações no contrato

A modificação contratual é qualquer alteração realizada no escopo e/ou no valor de um contrato que ocorre quando ambas as partes de um contrato estão de acordo com a alteração que conseqüentemente, gera novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que modifica os existentes. Existe orientação sobre alterações contratuais para contratos do tipo de construção e produção, mas, sob a nova norma, isso se aplica a todos os tipos de contratos com clientes. Quando modificações são feitas nos contratos firmados, as entidades precisam avaliar se a modificação foi aprovada, e se será contabilizada como um contrato separado. Dependendo dessa avaliação, o momento de reconhecimento de receita pode ser afetado.

Consistente com a alteração de um contrato, uma alteração contratual deve ser baseada executada legalmente. As modificações podem ser aprovadas:

- por escrito;
- por acordo verbal; ou
- de forme implícita pelas práticas comerciais tributárias.

Apresentação e divulgação

O principal objetivo dos requerimentos de divulgação na nova norma é facilitar a leitura dos usuários das demonstrações financeiras.

A norma exige das entidades que as divulgações qualitativas e quantitativas se enquadrem nas seguintes categorias:

— contratos com clientes:

- desagregação das receitas;
- alteração nos ativos, passivos e custos do contrato;
- obrigações de desempenho; e
- preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes;

— julgamentos significativos, e mudanças nos julgamentos, na aplicação dos requerimentos de:

- definir o momento de cumprimento das obrigações de desempenho; e
- definir o preço da transação e os valores atribuídos às obrigações de desempenho.

— ativos reconhecidos a por custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente.

As entidades devem identificar falta de informação entre o que está atualmente disponível e o que será necessário para efetuar as divulgações exigidas na nova norma. Uma boa maneira de uma entidade fazer isso pode ser preparar um modelo antecipado das suas demonstrações financeiras. Se houver informações que não estão disponíveis a partir dos sistemas existentes, então isso deverá ficar evidente por meio desse exercício, e deve ajudar a definir o escopo de um projeto para modificar os sistemas e processos para capturar as informações necessárias.

4.8 Aplicação Prática

No exercício de 2018 tivemos a oportunidade de verificar as mudanças práticas retrospectivas, como facultou o pronunciamento técnico, para algumas entidades. Afim de exemplificar melhor o processo, apresentam-se dois casos de entidades do setor de telefonia a qual apresentarem em suas demonstrações financeiras os ajustes a nova norma aplicada.

4.8.1 Oi S.A. (KPMG, 2018)

A mudança na norma aplica alterou, para a Oi S.A., impactou as vendas de aparelhos celulares com descontos, receita na taxa de habilitação e instalação do serviço e o registro de custos incorridos no cumprimento do contrato. A companhia não identificou impacto significativo na venda de aparelhos celulares com desconto pelo fato de não ser parte significativa da receita da companhia. Em contraponto, a companhia reconheceu um passivo contratual de R\$ 138 milhões na receita de taxa de habilitação e instalação, livre de impostos.

	2018 (com IFRS 15)	Ajustes IFRS 15	2018 (sem IFRS 15)
Receita de vendas e/ou serviços	22.060.014	15.588	22.075.602
Custo de bens e/ou serviços vendidos	(15.584.650)	-	(15.584.650)
Lucro bruto	6.475.364	15.588	6.490.952
Receitas (despesas) operacionais			
Resultado de equivalência patrimonial	(13.492)	-	(13.492)
Despesas com vendas	(4.134.030)	(119.214)	(4.253.244)
Despesas gerais e administrativas	(2.738.718)	-	(2.738.718)
Outras receitas operacionais	2.204.134	-	2.204.134
Outras despesas operacionais	(7.061.516)	-	(7.061.516)
	(11.743.622)	(119.214)	(11.862.836)
Lucro (Prejuízo) antes do resultado financeiro e dos tributos	(5.268.258)	(103.626)	(5.371.884)

Receitas financeiras	30.950.461	-	-
Despesas financeiras	(4.341.595)	-	-
Resultado financeiro	26.608.866	-	-
Lucro (Prejuízo) antes das tributações	21.340.608	(103.626)	(5.371.884)
IR e CSLL	3.274.947	35.233	-
Lucro (Prejuízo) do exercício	24.615.555	(68.393)	(5.371.884)

4.8.2 Telefônica Brasil S.A. (PWC, 2018)

Com a adoção do IFRS 15, as receitas totais dos produtos e/ou serviços oferecidos passaram a serem alocadas a cada obrigação de desempenho com base em seus preços de venda, independentemente de existir itens não entregues. Com isso, quando existem descontos, há um aumento das receitas reconhecidas. Na medida em que os produtos são comercializados com desconto, a diferença entre a receita da venda e a contraprestação recebida do cliente de forma antecipada é reconhecida como um ativo contratual na demonstração financeira. Todos os custos incrementais relacionados com a obtenção de um contrato são contabilizados como despesas antecipadas e amortizados no mesmo período que a receita associada a este ativo.

	Ativos contratuais		
	Ativo contratual bruto	Provisão para perdas	Ativo contratual líquido
Adoção inicial em 01/01/2018	193.675	(33.196)	160.479
Reclassificação em 01/01/2018	-	-	-
Altas	587.733	(512)	587.221
Baixas	(585.675)	-	(585.675)
Saldos em 31/12/2018	195.733	(33.708)	162.025

Adoção inicial em 01/01/2018	Passivos contratuais			Custos incrementais
	Passivos contratuais	Reclassificações	Total de passivos contratuais	
Reclassificação em 01/01/2018	(178.897)	-	(178.897)	183.645
Altas	-	(383.688)	(383.688)	-
Baixas	(7.271.614)	-	(7.271.614)	262.518
Saldos em 31/12/2018	7.301.992	-	7.301.992	190.772
	(148.519)	(383.688)	(532.207)	636.935

5. Conclusões

Para certas entidades, a IFRS 15 determinou expressivas mudanças em seus sistemas, ou até mesmo afetou significativamente controles e processos internos, *Key Performance Indicators* (KIPs), planos de remuneração, alinhamento de bônus aos funcionários, comissões, *Convenants* bancários e outros incentivos relacionados a capacidade de pagar dividendos. Com isso, é necessário que as entidades identifiquem esses impactos no período inicial antes do início da vigência da norma.

É importante que as empresas realizem uma análise histórica de seus contratos, principalmente se a adoção for pela opção de abordagem retrospectiva. No caso da abordagem de efeito cumulativo não existe a necessidade de comparação, e, portanto, a adoção da norma IFRS 15 se dará a partir da data que a norma entrou em vigor, sendo os ajustes reconhecidos nos lucros acumulados.

A *International Accounting Standards – 18* fornece algumas orientações limitadas sobre importantes tópicos, tal como o reconhecimento de receita para

contratos e múltiplos elementos. O IFRS 15, suprime essa deficiência, afetando diretamente o reconhecimento, a mensuração e a divulgação da receita reconhecida.

Com a aplicação do IFRS 15, novas estimativas e maior grau de julgamentos passaram a ser exigidos sendo necessária uma constante atualização, o que consequentemente determinará mais ajustes nas demonstrações financeiras, podendo assim, afetar o valor e o momento do reconhecimento da receita.

Tendo em vista que os novos requisitos de divulgação e apresentação serão exigidos futuramente graças a aplicação da norma, as empresas deverão se antecipar e identificar suas eventuais carências de informações entre o que era divulgado e o que se faz necessário divulgar com a nova norma.

Os efeitos da norma vão além do departamento financeiro e o da contabilidade, afetando em algumas situações a forma como são atualmente estruturados e mantidos os relacionamentos com os clientes. O reconhecimento da receita deve ter base em práticas e políticas bastante estáveis, visto que o principal intuito é proporcionar bases sólidas para o futuro da entidade.

6. Referências bibliográficas

- Pronunciamento Contábil 30: Receitas. Brasil, 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 13 abr. 2017.
- *International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers*. Londres, 2014. Disponível em: <http://www.efrag.org>. Acesso em: 15 abril 2017
- *International Accounting Standard 18: Revenue*. Londres, 2014. Disponível em: <http://www.ec.europa.eu>. Acesso em: 15 abril 2017.
- CONVECON. **Receita de Contratos com Clientes**. Brasil: São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.convecon.com.br>. Acesso em: 02 maio 2017.
- BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática** - 3ª Ed. 2006
- DELOITTE. ***Implementing IFRS 15 revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector***. Londres: Inglaterra, 2015.
- DELOITTE. ***IFRS Learning: IFRS 15 Revenue***. Disponível em: <http://www.delloiteifrslearning.com/ifrs.asp>. Acesso em 04 de maio de 2017.

- EY. **Aplicando as Normas IFRS. IFRS 15: a nova norma para reconhecimento de receitas.** São Paulo: Brasil, 2014.
- EY; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas Brasileiras.** 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- KPMG. **IFRS em destaque 03/16: Primeiras impressões. IFRS 15 – Receita.** Disponível em:
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdf>. São Paulo: Brasil, 2016.
- KPMG. **A IFRS 15 no Brasil e aspectos gerais da norma. IFRS 15 – Receita de contratos com clientes.** São Paulo: Brasil, 2016.
- MARTINELLI. Adequação de IFRS. Disponível em:
http://www.martinelliauditores.com.br/solucoes_ifrs.php. Acesso em 10 de maio de 2017.